

## &lt;研究ノート&gt;

## 日本における農業簿記の研究 (12)

—岩井克人氏による資本主義類型論を手掛かりとして—

戸 田 龍 介

## I はじめに

これまで個人的に進めてきた一連の研究により、農業簿記については、一般的には知られていなかった様々な事実を明らかにしてきた。そこでは、これまで日本において「農業簿記」と称されてきたものの中には、青色申告決算書の作成を目的とする「農業税務簿記」、農家に対する所得補償の前提である生産費の統計的推計を目的とする「農業統計調査」、そして金融業務を中心とした現在の農協の多様な業務を効率的に管理運営することを目的とした「農協簿記」という3つの流れがあるが、そのどれもが農業簿記および複式簿記の本質的な前提・目的に基づくものではなかったことを明らかにしてきた。

複式簿記の本質的な前提とは、取引「記録」に基づくというものであり、農業簿記および複式簿記の本質的な目的とは、記録に基づき農産物の原価を算定すること、つまり損益計算にある。しかしながら、「農業税務簿記」は、記録ではなく農業所得「標準」に基づき農業者用の青色申告決算書を期末に一括で作成することを目的としてきた。また、「農業統計調査」は、統計職員が記録ではなく統計の平均に基づき、農家への所得補償算定の基礎である生産費を統計的に算定することを目的としてきた。さらに、「農協簿記」については、そもそもその主たる対象が「農業」ではなく、「金融・保険業務」であることや、その効用が農協という一組織に限定されていることから、翻って農業簿記の一形態と捉えることが困難であることを指摘してきた。

以上のような一連の研究により、特に20世紀において日本で展開された農業簿記は、そのいずれもが、複式簿記本来の前提・目的である「記録に基づく損益計算」とは、異なった前提・目的を有していたことが明らかとなったと考えられる。そして、当該一連の研究の中で、改めて複式簿記の本質的な前提・本質的な目的である「記録」・「損益計算」の重要性を再認識した次第である。農企業が複式簿記を用いる意味は、記録に基づき農産物原価と農産物売上とを算出し、その両者（費用と収益）を差引し、「差」としての利益を複式簿記システムの中で確定させることである。複式簿記システムにおいて、利益とは期中のフロー（収益・費用）の「差」であり、計算の結果である。決して、何者かの実質を直接反映するものであったり、何者かの源泉であったりすることはないのである。例えば、赤字であるから従業員の給料が払えない、という物言いは、

直感的には正しく感じられるかもしれないが、企業利益の計算上、誤った考え方なのである。なぜなら、給料という企業にとっての費用が、収益（主に売上）から差し引かれた結果、その差がたまたまマイナス（赤字）になったというだけの話である。簿記会計学のアンカーたる「利益」は、「差（額）」なのである。

さて、この「利益は差である」という簿記会計学の基本と、非常に親和性のある経済理論を展開されている泰斗がおられる。東京大学名誉教授・国際基督教大学教授の岩井克人氏である。氏は、「利潤は差である」という視点から、利潤の本質を人間の労働から生じるという労働価値説等を批判する。また、当該視点から、それではその差は、どのようにして生み出されたのかを分析することにより、資本主義の類型化に挑んでいる。さらに、簿記会計学の視点から大変興味深いのが、IFRS（国際会計基準）にも注目し、そこにおける全面公正価値会計の指向を、経済理論の視点から批判している。

本論稿は、岩井氏の理論展開と複式簿記に基づく簿記会計学の親和性に注目し、その対比を試みると共に、さらに農業簿記研究から得られた知見も参照することにより、複式簿記論および農業簿記論の進展の可能性を探ろうとする、一つの試論である。

## Ⅱ 岩井克人氏の分類による資本主義の類型

岩井氏は、資本主義の類型を、商業資本主義、産業資本主義、ポスト産業資本主義に分類するが、どの類型においても利潤は「差」として生じることを論じている。

まず、商業資本主義であるが、これは「ヴェニスの商人」に体现される類型だとされる。商業資本主義の時代には、利潤はいかにして生み出されるのか。次の岩井氏の言を聞こう。「海をはるかへだてた中国やインドやペルシャまで航海をして絹やコショウや絨毯を安く買い、ヨーロッパに持ちかえて高く売りさばく。遠隔地とヨーロッパとのあいだに存在する価格の差異が、莫大な利潤としてかれの手元に残ることになる。すなわち、ヴェニスの商人が体现している商業資本主義とは、地理的に離れたふたつの国のあいだの価格の差異を媒介して利潤を生み出す方法である。そこでは、利潤は差異から生まれる。」（岩井 2011, 131-132）。なお、岩井氏は、当該商業資本主義の類型が体现・象徴されている「ヴェニスの商人」について、資本主義の原初形態と見なすばかりでなく、資本主義自体を体现する存在であると見なしている。安く買ったモノを高く売り、その差として利潤を生むという行為は、その本質として「投機」なのであり、この本質こそが資本主義そのものののだと説く岩井氏の言説は非常に示唆に富む。

商業資本主義に次いで、資本主義の類型を、岩井氏は産業資本主義と呼ぶ。産業資本主義における利潤は、どのような「差」から生み出されるのだろうか、これも岩井氏の次の言を聞こう。「リカードやマルクスの眼前で進行しつつあった産業革命は、工場制度による大量生産を可能にし、一人の労働者が生産しうる商品の価値（労働生産性）はその労働者がみずからの生活を維持していくのに必要な消費財の価値（実質賃金率）を大きく上回るようになったのである。労働者

が生産するこの剰余価値—それが、かれらが見いだした産業資本主義における利潤の源泉なのであった。」(岩井 2011, 133)。そして、「産業資本にとっての遠隔地とは、海のかなたの異国ではなく、一国の内側にある農村のことなのである。」(岩井 2011, 134-135)。さらに、現代において産業資本主義の類型に属する国として、中国をあげる。そして、昨今報じられる中国の経済成長率の鈍化に対しても、中国国内の、特に農村部における賃金上昇に注目し、このことが産業資本主義の利潤源泉たる「差」を縮小させていると説いている。

そして、バブル崩壊後、失われた 20 年が経過した後の日本も含む、現代の先進国がその対象類型となるのが、ポスト産業資本主義であるとする。岩井氏によれば、ポスト産業資本主義とは、「加工食品や繊維製品や機械製品や化学製品のような実体的な工業生産物にかわって、技術、通信、文化、広告、教育、娯楽といったいわば情報そのものを商品化する新たな資本主義の形態」(岩井 2011, 133) なのだとする。歴史的に見ても、「産業革命から二百五十年、多くの先進資本主義国において、無尽蔵に見えた農村における過剰人口もとうとう枯渇してしまった。実質賃金率が上昇しはじめ、もはや労働生産性と実質賃金率とのあいだの差異を媒介する産業資本主義の原理にとっては、利潤を生み出すことが困難になってきたのである。あたえられた差異を媒介するのではなく、みずから媒介すべき差異を意識的に創りだしていかなければ、利潤が生み出せなくなってきたのである。その結果が、差異そのものである情報を商品化していく、現在進行中のポスト産業資本主義という喧噪に満ちた事態にほかならない。」(岩井 2011, 136)。

以上の岩井氏による資本主義の 3 類型を、それぞれの特徴と典型例とをセットで示した分かりやすい表が日本経済新聞に掲載されたので、以下に図表 1 としてそのまま示す。

図表 1 岩井氏の分類による資本主義の類型

名 称	特 徴	典型例
商業資本主義	安く買ったモノを高く売り利潤を生む	古代の遠隔地貿易
産業資本主義	大量生産と低賃金をもとに利潤を生む	産業革命期の英国
ポスト産業資本主義	企業のイノベーションが利潤の源泉に	現在の先進国

(出所：日本経済新聞 2016. 1. 3., 7 面, 「国際通貨と資本主義の未来」より)

### Ⅲ 複式簿記の史的展開過程

本章では、前章でとりあげた岩井氏の資本主義類型と、複式簿記の史的展開との対比を試みたい。当該対比にあたっては、渡邊泉氏の『帳簿が語る歴史の真実』(同文館, 2016 年)を主要参考文献として論を進めたい。なお、同著の特徴は、これまで常識とされてきた簿記会計上の通説を、歴史的事実から次々と批判している点に求められる。例えば、「簿記は、複式簿記として歴史の舞台に登場し、決して単式簿記として誕生したわけではない」(渡邊 2016, 105) という、単式簿記から複式簿記への展開という通説を批判している。

本論稿では、そういった通説批判の妥当性を問うものではないが、渡邊氏が指摘する簿記の本

質については、本論稿の主旨とも深く関わるので、この点だけは別途確認しておきたい。渡邊氏によると、「簿記の本質は、損益計算（資本計算）にある。」（渡邊 2016, 110）ことになる。筆者は、この本質観に異論を唱えるつもりはない。ただし、私見によれば、当該本質観は、「出資分配関係のある企業にとって」、という独自の前提が入っているのではと考えるものである。これはつまり、本質・目的なるものは、特に簿記の使用者によって変化しうるのではないかと考えられるからである。例えば、個人が簿記を使用する際、それは所有する財産の「管理」を目的とすることもあるだろう。また、地方自治体が簿記を使用する際、それは管理対象の資産と地方債を両建てで「表示」することを目的とすることもあるだろう。ただし、使用する者を「企業」に限定するならば、少なくともこれまで求められてきた簿記の使用目的・本質は、渡邊氏の言うように「損益計算」であるといつてよいと思われる。

当該本質に対し、さらに私的に付け加えるならば、「記録に基づく」損益計算、となる。これまでの簿記は、使用者によりその目的を変えることはあっても、唯一変えてこなかったものがあると考えられる。それが、対象としての「記録」である。この記録は、期中の取引「記録」であるが、こういった記録は、簿記以外のどの分野もその基本的な対象としてこなかった、個別企業の個別取引（ミクロ中のミクロ）を証明するものである。そして、出資分配関係のある企業が複式簿記を使用するということは、当該企業が利益獲得のために期中に行った微細な取引を記録から確認し、もって期中のストック変動を収益と費用というフローに変換し、最終的に最もリスクを負ってくれた出資者にどの程度分配できる投資回収余剰があるかを先のフロー差額から算定するためであると考えられる。よって、出資分配関係のある企業が複式簿記を使用する場合、「記録に基づく損益計算」こそ、複式簿記に求められる本質と捉えることができ、この限りで、「簿記の本質は、損益計算（資本計算）にある」という渡邊氏の言に強く同意するものである。なお当然のことながら、渡邊氏も記録については重視しており、「複式簿記を誕生させた直接的な要因は、日々の取引記録と損益計算（資本計算）の二つにある」（渡邊 2016, 45）と述べ、「取引を記録しその記録にもとづいて利益を計算する。これが複式簿記である。」（同）と正しく言い切っている。

さて、複式簿記の本質観に次いで、複式簿記の史的展開について触れていくことにしたい。そもそも複式簿記は、生成期の主目的として、「債権債務の備忘録」（渡邊 2016, 3）への記帳法ということがあった。つまり、信用経済のもと、信用取引を記録する方法として、要はお金の貸し借りを記録する方法・形式として生成されたと考えられる。この事情について、次の渡邊氏の言を聞こう。「複式簿記を誕生させた第一義的な要因は、信用取引である。物々交換や現金取引であるなら、その場で決済が終了するので、なにも記録する必要などない。信用取引が生じると、人の記憶には限界があるため、すべての取引を正確に覚えておくのは困難というか不可能に近い。そのため、後になって、『すでに返した、いやまだもらってない』といったトラブルが発生する恐れが生じる。このトラブルを回避するために、債権債務の備忘録として複式簿記による記



録が誕生する。」(渡邊 2016, 20)

なお、信用経済出現期は、岩井氏が論ずる資本主義類型にはないため、別途「信用経済出現 (①)」として類型化しておきたい。この時期における複式簿記の機能・本質は、「記録」に基づく財産(貸付金, 未回収金)の「管理」であったことになる。そして、主たる複式簿記の使用者は、貸金業者や自治体の財政部門と想定できる。

その後複式簿記は、15世紀の商業革命(地中海貿易)において、商品売買益を計算する手段として発展していく。この時代は、岩井氏の分類によると商業資本主義ということになる。時代区分・類型化区分として、先の「信用経済出現 (①)」に次ぐ、「商業資本主義 (②)」と位置づけることにする。なお、この時期における複式簿記の機能・本質は、「記録」に基づく「損益計算」であったことになる。主たる複式簿記の使用者は、当然商人ということになる。この時代については、「地理的に離れたふたつの国のあいだの価格の差異を媒介して」(岩井 2011, 132)生み出された利潤を、取引記録に基づき記帳・算定する方法として複式簿記が必要とされたと考えられる。なお、ここで言う(複式)簿記とは、商業(人)簿記と捉えることができよう。つまり、岩井氏の言う商業資本主義と、複式簿記に基づく商業(人)簿記とは非常に親和性が高いと考えられる。

「信用経済出現 (①)」および「商業資本主義 (②)」に次いで、資本主義の類型として生じたのが、19世紀の「産業資本主義」である。本論稿においては、「産業資本主義 (③)」として位置づけることにしたい。この類型において、複式簿記の使用人・使用目的は、出資分配関係を有する「企業」が、投下資本に対する回収余剰を計算・確定する手段としてであった。そして、そこで算定された差額としての利益は、岩井氏の理論によると、人間の労働力価値が結実したものではなく、農村人口の低賃金と大量生産によるコスト減が生み出した「差」なのである。ちなみに「商業資本主義 (②)」の類型・時代において展開された複式簿記は、商品売買益を適正に算定することに寄与したと考えられるが、「産業資本主義 (③)」の類型・時代においては、投下資本、特に固定資産購入「記録」を、期間配分することで製品原価を算定し、もって企業利益を適正に算定することに大きく寄与したと考えられる。後者の類型・時代における複式簿記は、商業(人)簿記というより、工業簿記としての展開であった。

つまり、産業資本主義として類型化された時代は、大量生産される製品に配分されるコストの記録・計算を担ったという意味において、工業簿記と非常に親和性が高いと考えられる。ここで、その点についてもう少し詳細に論じてみたい。そもそも、簿記が工業簿記として展開していく際には、まずは工場における手書きのメモ(記録)に基づき、原材料支出額や支払人件費等を、工場内の製造工程に準じて次の別勘定に貸借複記形式で振替えていったと考えられる。その際、価値の移転を描写しているように見えて、本質的には支出額を配分し、最終的には製品の原価(コスト)に集約させていったのである。さらに重要なことは、製造工程中に取引を擬制することにより、勘定と振替処理を介して、原初記録を最終製品原価へと集約することに成功したこ

とである。こうして、工業簿記は、記録に基づいて最終製品の原価を算定することで、結果的に損益計算に資するものとして展開されたのである。つまり、産業資本主義の類型・時代において展開された工業簿記には、商業資本主義の類型・時代において展開された商業（人）簿記が有していた、「記録に基づく損益計算」という複式簿記の本質が変わらず存していたことになる。このことは、「産業資本主義（③）」の類型・時代において展開された工業簿記は、複式簿記が有する本質を変えることなくその適用領域を拡大させたという意味において、複式簿記の真の拡張と見なすことが可能ではないだろうか。

さて、前章で見たように、産業資本主義に次ぐ、例えば現在の先進国における資本主義の類型について、岩井氏は「ポスト産業資本主義」としていた。本論稿においては、「信用経済出現（①）」、「商業資本主義（②）」、および「産業資本主義（③）」に次ぐ、「ポスト産業資本主義（④）」として位置づけることにしたい。ポスト産業資本主義の類型・時代においては、イノベーションのような差異創造能力こそが利潤の源泉になるとされる。ここで重要なのは、当該類型において簿記に求められるのも、勢い、「記録に基づく損益計算」というより、「予測」に基づいて利潤創造能力のあるものを「表示」することに、変化が迫られているということである。この点については渡邊氏も、経済学と会計学の違いに注目した上で、「今日の意味決定有用性アプローチのもとでは、情報の中身が価格計算（会计学）から価値計算（経済学）へ、あるいは事実計算から期待計算へと変容させる状況を生み出すに至った。」（渡邊 2016, 159）と指摘している。

ところで、商業資本主義時代においては商業簿記が、産業資本主義時代においては工業簿記が、それぞれの類型において発達したように、ポスト産業資本主義時代においても、それまでとは異なる簿記、例えば「情報簿記」が新たに出現するのであろうか。フィンテックの技術を使って、クラウド会計システムにおいて処理される方法を、例えば情報簿記と呼んで呼べなくはないかもしれない。しかしそのような簿記に、複式簿記の原理が従来と変わらず働いているのかどうかについては、注視する必要があると思われる<sup>注1)</sup>。

なお、上記の情報簿記の議論とは別に、ポスト産業資本主義に親和性の高い簿記会計システムとして、IAS（国際会計基準、現在の略称はIFRS）を作成するIASC（国際会計基準委員会、現在は国際会計基準審議会に衣替えされ、またそれに伴い略称もIASBに）が、当初目指していたと考えられる全面公正価値会計があげられる。この全面公正価値会計の理念に沿って作成されたのが、IAS第41号「農業」である。このIAS第41号「農業」は、後のV章で詳しく取り扱うが、そこでは「利益源泉たる財産の表示」が強く求められ、測定属性については記録に基づく取得原価ではなく、主に予想に基づく公正価値（フェア・バリュー、FV）の使用によることとされていた。

本章の最後に、岩井氏による資本主義類型を基盤とした経済社会の類型（図表1）と、複式簿記の展開過程とを、それぞれの類型ごとに対比させたものとして次の図表2を提示したい。

図表2 経済社会の類型と複式簿記の展開

類 型	特 徴	典型例	複式簿記の展開 (戸田私見を含む)
(信用経済出現) (①)	(金銭の貸し借り)	(貸金業)	誕生期 (金の貸し借り, および残高の計算・確定) …記録に基づく財産管理
商業資本主義 (②)	安く買ったモノを高く売り 利潤を生む	古代の遠隔地貿易	展開期 (主に口別損益計算, 先駆的期間損益計算も) ←商業 (人) 簿記 …記録に基づく損益計算
産業資本主義 (③)	大量生産と農村人口の低賃 金をもとに利潤を生む	産業革命期の英国	完成期 (主に株式会社における配当可能利益計算) ←工業簿記 …記録に基づく損益計算
ポスト産業資本 主義(④)	企業の新技術や新製品 (= 差 異を生み出すイノベー ション) が利潤の源泉に	現在の先進国	これまでもとは異質の次元の対応が迫られる? ←? 情報簿記? …市場価格・予想・統計的平均に基づき利益源泉としての 財産を表示

#### Ⅳ 農業簿記研究の知見から

前章では、岩井氏の資本主義類型を基本に、それぞれの類型にどのような複式簿記が対応しているのかを概観した。本章ではさらに、前章で示した4類型と、これまで展開されてきた農業簿記会計との対比を行ってみたい。

まず、「信用経済出現 (①)」における複式簿記の前提・目的を確認しておきたい。当該類型・時代において、複式簿記は、貸付や返済の記録から、個々人への貸付残高を算定・確定するために、主に貸金業者が使用していた記帳技術と考えられる。つまり、この類型・時代において、複式簿記に求められた本質としては、「記録に基づく財産管理」であったことが推測されるのである。そして、この「記録に基づく財産管理」の役割が期待されていた農業簿記の例として、北海道のJAが主に運用するクミカン勘定がある。クミカンの処理については、JA北海道中央会の小南氏が以下のように示している。

##### クミカン (組合員勘定)

(例1) 除草剤を購入し、クミカンより支払った。			
(借) 農薬衛生費	×××	(貸) クミカン	×××
(例2) 1月分乳代が精算されクミカンに入金となった。			
(借) クミカン	×××	(貸) 牛乳収益	×××

尚、農協側の仕訳は、クミカン科目の貸借が逆になる。

(例3) クミカンから、除草剤販売代金を引き落とした。			
(借) クミカン	×××	(貸) 購買品収益	×××
(例4) 1月分乳代をクミカンに入金した。			
(借) 受託販売品勘定	×××	(貸) クミカン	×××
注: 例3, 4とも農協の科目としては、「普通貯金 (クミカン口)」または「組合員勘定」を使用			

出所: 小南 (2009, 30)

クミカンという勘定は、要は農協から組合員農家への短期貸付金勘定なのであるが、残高は別勘定に振替えられることで期末に一旦ゼロとなり、次期に新たなクミカン借入を可能にする特殊な勘定である。クミカンの本質については、先の小南氏は次のように語っている。「クミカンの別な狙いに、組合取引の集中管理、ということもあります。農協との取引内容およびその結果を、常時、一元的に把握できることになります。こうすることで、組合員さんに必要な資材なり資金を、営農計画書で把握された単年度の見込み収益の範囲内で速やかに供給することができるようになります。こういったものは全部、管理報告票というものに記載されてきます。」(戸田 2015(9), 94)。つまりクミカンは、記録に基づく財産(農協からの短期貸付金—戸田)管理という、岩井資本主義類型に付け加えた「信用経済出現(①)」における複式簿記の目的と一致していることが指摘できるのである。

さて、次いで「商業資本主義(②)」であるが、この類型・時代に求められた複式簿記の本質は、「記録に基づく損益計算」であった。ただ、「産業資本主義(③)」の類型における複式簿記の使用者、つまり出資分配関係のある企業というより、個人商人が「商業資本主義(②)」の類型における複式簿記の使用者の中心であったため、完全な期間損益計算というより、商品ごとの口別損益計算が主に行われていたと考えられる<sup>注2)</sup>。ここでより重要なことは、「商業資本主義(②)」の類型における利潤とは、遠隔地で安く買った「商品」を、別な地で高く売ることによって得られる商品売買益であるということである。よって当然ながら、当該類型における複式簿記の対象は、安く買い高く売ることを目的とする「商品」に他ならない。西洋であれば、この商品は、具体的には胡椒や絹であった。ところが、である。日本の農産物の主力であった「コメ」は、そもそも「商品」であったことがあるのであろうか。

私見によれば、日本において米は、納める税であったり、生産力や豊かさを示す尺度であったり、国家によって全量回収されるものであったり、国民に分配されるものであったり、その生産量や価格が政府によってコントロールされる対象であったり、補助金の投入先であったり、保護の対象であったりした。さらに現在では、縁故米やふるさと納税制度により、「もらうもの」との傾向を強めている。コメは、商品以外のものであったことは、以下の岩井氏と網野善彦氏との対談からも確認できる(岩井 2010, 253-254)。

網野 ひとつうかがいたいのですけど、先ほどの銭とコメと絹の問題ですが、コメは江戸時代に貨幣であると断言してはいけませんか。

岩井 コメは貨幣です。

網野 わたしもそうじゃないかと思います。コメ切手、つまりコメの手形が動いているでしょう。

岩井 ええ。しっかり機能していました。

網野 この源流はけっこう古いんです。「替銭」は為替手形なんですけど、同じように「替米」が



あって、はやくからコメの手形が流通しています。十二世紀ごろにはもうあらわれるのではないのでしょうか。日本の場合、コメは古くから貨幣の役割を、とくに西日本では中世を通じてはたしつづけてきたと思います。徳川幕府が、コメの量で年貢賦課の基準を示す石高制を採用したのは、そのことが前提になっていると思います。たしかに、十六世紀に銭が不足していた状況のあったことは事実だけれども、石高制は農村が自給自足だったから、あるいは当時の社会が圧倒的に水田を基礎にしていたからなどではけっしてないと思います。律令国家が水田を課税の基礎にして以来の根の深い問題がある。これは、現在のコメの自由化問題にまでつながる問題ですね。コメは聖なるものであり、貨幣でもあり、資本にもなるということ、どう考えたらよいのか、悩みますね。

以上のように、日本におけるコメは、商品以外の多様な性質を有している。今後、コメが純粋な商品となることがあるかどうかは、今のところ不明である。本論稿においてはその是非を直接問うものではないが、例えば TPP の正式発効等は、その契機となることが予想される。

さて、「商業資本主義 (②)」と農業簿記との関連性に次いで、「産業資本主義 (③)」とこれまで展開されてきた農業簿記との関連性について見ておきたい。ここで、「産業資本主義 (③)」と農業簿記との関連性を直接見る前に、「産業資本主義 (③)」類型と複式簿記との関連性について確認しておきたい。当該類型における複式簿記の前提・目的は、結論的に言えば、「商業資本主義 (②)」と同様、「記録に基づく損益計算」である。ただし重要な点は、当該類型において複式簿記を使用する主たる当事者は、「出資分配関係のある企業」であるということである。しかしながら、周知のように、日本における農業を主に担ってきたのは個人農家であり、戦後はさらに小規模兼業米農家が日本の農家の多数を占めてきた。したがって、「商業資本主義 (②)」類型と同様、「産業資本主義 (③)」類型が日本の農業界において見られることは、少なくとも 20 世紀に至るまでほとんどなかったと言っていいたいだろう。

ただし、21 世紀に入り、事情は大きく変化し出している。日本農業の発展のためには、従来の小規模兼業農家ではなく、農地バンク等で集積した農地を効率的に運用する大規模農業法人が経営の中心となることが、現在の安倍政権からも求められている。21 世紀の日本は、これまで閉鎖的であった農業界において、「商業資本主義 (②)」と共に急速に「産業資本主義 (③)」の類型が出現する環境条件が整いつつある。そして、この急速な環境変化・環境整備が、「産業資本主義 (③)」と強い親和性があった複式簿記の本質、つまり「出資分配関係のある企業が記録に基づいて損益を計算する」ことを、強く求めるようになっていくと推測されるのである。

ところで、複式簿記の本質を考える上で、「記録に基づく損益計算」と並び重要であったのが、その使用者を、個人ではなく、「出資分配関係のある企業」と確定させることの重要性は、これまでも指摘してきた。ここではさらに、その重要性を証明するいくつかの例を紹介したい。

その 1 つが、戦後できたばかりの日本の農協に対して要請された、複式簿記の適用である。こ

の事情を坂内 (2005) に基づき、以下に見てみたい。戦後、日本において農協の設立を主導した GHQ には、当の日本の農協に対して強い不満があった。その1つは、日本の農協が、戦前の帝国農会の流れで、金融機能を有していたことである。米国の農協のように、農業だけの専門機関をつくらせたかった GHQ にとって、その失敗によるダメージが計り知れない金融業務を設立間もない日本の農協が行うことは、何としても避けたいことであった。GHQ のもう1つの不満は、農協から組合員農家への利用高配当が、なかなか実現しないことであった。組合員農家が農協との取引を利用すればするほど配当金が支払われるという、この利用高配当制は、協同組合の基本精神であるロッチデール原則に即したものであるばかりでなく、設立間もない日本の農協が組合員農家達から愛される存在になるために、GHQ としてはどうしても導入させたい制度であった (以上坂内 2006, 24-27)。しかしながら、GHQ が要請していた、農協からの金融業務の切り離しも、利用高配当制の導入も、なかなか実現しなかった。

業を煮やした GHQ は、両不満点の具体的解決のため、専門家を米国から招集することになる。そして、特に後者の、利用高配当制の導入促進のために、J. C. エッシーン (John C. Essen) という公認会計士が米国から招聘されることになる。エッシーン会計士は、短期間のうちに日本各地の農協を視察して回り、日本の農協が GHQ が要請する利用高配当制をなかなか導入できないでいるのは、そもそも配当に回すことが可能な原資の計算ができていないことを突き止める (坂内 2006, 27)。そこで、エッシーン会計士は、最終的な意見答申において、日本の農協が利用高配当制をとって、組合員農家が農協を利用すればするほど得になる、つまり自分たちのための農協だという意を強くするための、重要な方策を開陳する。それは、利用高配当を行う上で必要な支払い可能原資の計算を、旧来の計算方法ではなく、「複式簿記」という新たな技術・技法で行うべきというものであった (坂内 2006, 28)。ここで重要なことは、出資分配関係のある近代的な組織として戦後新たにつくられた日本の農協には、分配可能な原資の計算のため、戦前の帝国農会で使用されていた単純な記帳方法ではなく、複式簿記が必須の手段として要請された点である。

もう1つ、複式簿記の本質を考える上で、その使用者を、個人ではなく、「出資分配関係のある企業」と確定させることの重要性を証明する例を紹介したい。その例として、ドイツの農業経営研究者で実践者でもあったアルブレヒト・テア (Albrecht Daniel Thaer) を取り上げることにする。テアは、アダム・スミス『国富論』に比肩する歴史的名著と称される、『合理的農業の原理 (Grundsätze der rationellen Landwirtschaft)』全3巻 (農文協, 相川哲夫 (2007) 訳。相川による訳を以下「邦訳 2007」と称する) を、1809年から1812年にかけてドイツで刊行している。この『合理的農業の原理』上巻第2編「経営・農法論 (エコノミー) —すなわち農場経営の諸関係, 組織, 管理の学—」の第5章こそが、農業簿記についてテアが考察した箇所である。

ここでは、まずテアの所説から検討をはじめることとする。テアは、前掲書第5章「農業簿記」の冒頭節において「§ 225. 簿記の重要性」を次のように示す。「経営を完全に、かつ合理

的に管理するために避けて通れないのは、すべての経営諸関係を完璧に、かつ正確に表す簿記が必要ということである。業務について十分に学び、実地の体験を積んだ一定の水準以上の人であっても、すべての経営諸関係を一目瞭然に示すことはできないのである。経営が少しでも複雑になれば、感じとか記憶では、経営諸関係を明快に示したり、確実に規定したりすることができない。そうしなければどの仕組みが経営の最高目標の達成に正確に対応しているのか、それゆえ、その仕組みが経営の維持になるのか、改善になるのか、修正になるのかすらわからないのである」(邦訳 2007, 227)。上記文言を要約するなら、農業経営を合理的に管理するためには、記憶や勘に基づくのではなく、「簿記」と称される記録形式が必要であるということになる。ここで注意しておきたいのは、テアの言う「簿記」とは、複式簿記を直接的に指すものではなく、様々な農業関連帳簿または台帳へ記入することであり、まさに帳簿記入を意味しているということである。

それでは、テアは、複式簿記についてはどのように考えていたのだろうか。テアは、複式簿記について、簿記(複式簿記ではない—戸田)を前提とする「表式化法にくらべて複式簿記の仕組みは決定的に優れている」(邦訳 2007, 254)し、複式簿記を会得すれば「経営の個々の細部だけでなく、相互の関連について明快に洞察でき、経営諸関係の是正を喚起できるアイディアが浮かぶ」(邦訳 2007, 262) ことができるとして、基本的には称賛している。しかしながら、農業簿記を複式簿記で行うにあたり、その説明に際し壁につきあたっていたと感じざるを得ない。最大の壁は、我々が損益勘定と呼んでいる勘定への記入法則の説明である。この点について、まず以下のテアの説明を見てみたい。

「家畜の購入は、家畜勘定の借方にくるし、家畜の販売はその貸方にくる。家畜1頭が斃死すれば、これは棚卸表の貸方にくるし、続く家畜勘定の借方に転記される。たとえば乳牛が斃死すれば、その損失は酪農部門、すなわち乳牛用益勘定に回されるし、役馬が斃死すれば、損費は連畜勘定が負担することになる。この点は、たいていの者が初めのうち壁に突き当たることのひとつである。なぜなら、損費が家畜の棚卸表で借方のほうに記載されるということは奇異な感じを与えるからである。斃死によって年度末に家畜の価値が減るというかぎりでは、たしかに損費は棚卸表の借方にくる。あらゆる点においてここで大切なのは、こうした複式簿記の仕組み全体をはっきり理解しておくことであって、借方、貸方が、前者は、つまりそこに、“受け入れたもの”、そこに“向けられたもの”であり、後者は“出ていったもの、与えたもの”といった正しい意味を兼ねていることを理解さえしておけば、あれこれのむずかしさも容易に解消できる」(邦訳 2007, 260-261)。

上記説明文において、「たいていの者が初めのうち突き当たる壁」であり、「奇異な感じ」を抱くものに、勘定(上記文中では棚卸表)の借方に、増加だけでなく減少(上記文中では損費)も記入されることがあげられる。テアもうまく説明できなかった、なぜ損費という減少が借方にくるのかという問題について改めて考えてみたい。既述のように、今日の我々なら、費用という

資本を減少させる項目が発生しているから、という説明をするのではないだろうか。その際、資本は資産とは逆の記入法則であることを、資本等式または貸借対照表等式から説明するか、あるいは貸借対照表および損益計算書の構造形式により説明するのではないだろうか。この際、費用を資本の減少として説明する前提として、費用（および収益）は資本と同系列あるいは同性質、つまり同じ名目勘定として説明していることになる。しかしながら、テアの説明体系の中では、資本とは土地資本のことを指し、財産台帳の中にある實在勘定という位置づけになる（「§ 230. 土地資本の評価」）。複式簿記の体系が困難なく説明可能となるためには、實在勘定としての資産とは異なる名目勘定としての資本概念の確立が必要であることに、そして資本概念の確立のためには株主による資本の出資が不可欠であることに、つまり、「出資分配関係のある企業」が前提でなければ複式簿記そのものが過不足なく説明できないことを、テアの苦闘により改めて気づかされるのである。

以上が、「産業資本主義 (③)」類型における複式簿記の展開と、それを裏づけるような農業簿記の展開との対比である。なお、「ポスト産業資本主義 (④)」類型における複式簿記の展開と、それと対比されるべき農業簿記との関係については、次章において IAS 第 41 号「農業」を題材にして考察を行う予定である。ここでは、「ポスト産業資本主義 (④)」類型において複式簿記に求められる前提・目的が、従来の「記録に基づく損益計算」から「予想に基づく財産表示」に変化していることを示すにとどめておきたい。

最後に、次章で行う予定の考察も含め、本章で行ってきた考察について、図表 3 としてまとめ次に示す。

図表 3 農業簿記研究の知見から

類 型	複式簿記の展開 (戸田私見を含む)	農業簿記研究から (関連事例の列举)
(信用経済出現) (①)	誕生期 (金の貸し借り, および残高の計算・確定) …記録に基づく財産管理	クミカン (組合員勘定) 簿記的発想の活用 (農薬管理等に) <sup>注3)</sup>
商業資本主義 (②)	展開期 (主に口別損益計算, 先駆的期間損益計算も) ←商業 (人) 簿記 …記録に基づく損益計算	日本における米は, この対象にそもそもなっ てこなかったという歴史的事実
産業資本主義 (③)	完成期 (主に株式会社における配当可能利益計算) ←工業簿記 …記録に基づく損益計算	テアの苦闘 エッシーンの卓見 大規模農業法人急増, それに伴う複式簿記の 効果の実感 ←真の農業簿記?
ポスト産業資本主義 (④)	これまでとは異質の次元の対応が迫られる? ←? 情報簿記? …市場価格・予想・統計的平均に基づき利益源泉とし ての財産を表示	旧 IAS 第 41 号「農業」において示される全 面公正価値会計 しかし, 「実現不可能な, 荒唐無稽な結論に 至る」可能性も?



## V 全面公正価値会計を指向していた IAS 第 41 号「農業」

本章では、前々章の図表 2 においてすでに示した、「ポスト産業資本主義 (④)」における複式簿記の展開と対比されるべき、IAS 第 41 号「農業」を中心に上げたい。

まず、IAS 第 41 号「農業」が、現代において何故に注目すべきものであるのかについて、明確に示された文章があるので次に見たい。「IASB の前身である国際会計基準委員会 (IASC) 時代の最晩年である 2000 年に公表された投資不動産 (IAS 40) および農業会計 (IAS 41) には、当時の IASC の公正価値会計指向がストレートに反映されていた。つまりこの 2 つの基準には、公正価値会計によって既存の会計基準を全面的に置き換えようとする当時の IASC の意気込みが顕れていた。このうち投資不動産については、世界の市場関係者からの反対にあって原価モデルがオプションとして復活したものの、農業会計については、その後の大論争に繋がる公正価値モデルがそのまま引き継がれていったのである。」(辻山編 2015, 「はじめに」IV。なお、「はじめに」は辻山氏自身が記している)。つまり、IAS 第 41 号「農業」は、「公正価値会計によって既存の会計基準を全面的に置き換えようとする当時の IASC (国際会計基準委員会—戸田) の意気込みが顕れていた」のである。本論稿に即して言うなら、「産業資本主義 (③)」類型において、当該類型と強い親和性を有して展開された取得原価主義会計を、公正価値会計によって「全面的に置き換えようとする」意図・意気込みを有して展開されたものであったということである。

では、さらに具体的に、IAS 第 41 号「農業」は、どのような公正価値モデルで、既存の会計基準を全面的に置き換えようと考えていたのであろうか。そのことが顕著に分かる箇所があるので、次に示す。「公正価値による測定を支持する人は、生物学的変化を目的とした取引が生物学的変化それ自体とは弱い関係しかなく、それゆえ、期待された将来の経済的便益に対してはいっそう遠い関係になることを指摘することが多い。例えば、植林地の森林の成長パターンは、将来の経済的便益の期待に直接影響を与えるが、コストが発生するパターンとは時間的に著しく異なる。取引を基礎とした取得原価会計モデルにおいては、林業に従事している企業は、植林後 30 年後の最初の収穫及び販売時点まで何の収益も計上されないことがある。一方、現在の公正価値を用いて生物学的成長を認識し測定するモデルの会計においては、植林から収穫に至る期間を通じて収益が測定され報告される。」(IAS 41, B 15, 邦訳 B 1692。傍点筆者)。

上記文の中に明示されているが、IAS 第 41 号「農業」は、「取引を基礎とした取得原価会計モデル」を、「現在の公正価値を用いて生物学的成長を認識し測定するモデル」の会計で、全面的に置き換えようとしていたのである。その置き換えにおいては、期中の「取引」記録ではなく、期末「現在の公正価値」評価が重視されることになる。ところで、IAS 第 41 号「農業」では、元々「公正価値 (Fair Value)」という場合、予想正味キャッシュ・フローの現在価値 (レベル 3 測定) ではなく、市場価格 (レベル 1 測定) を意味するものであった。そのことが明確に分かるのが、次の箇所である。「当理事会は、企業が、市場により決定された価格又は価値は利用可能

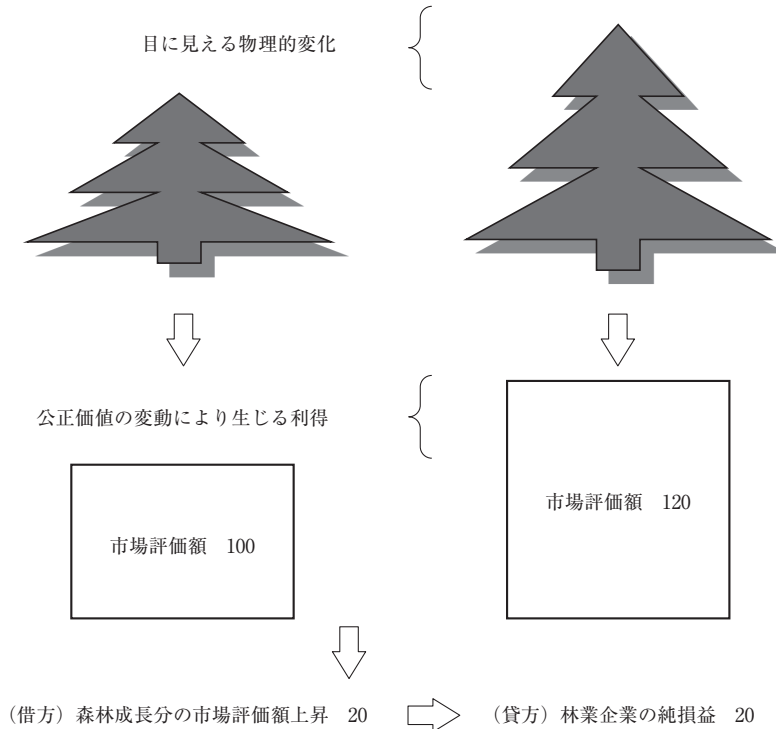


であればそれをすべて利用することを示した。そうしないと、市場により決定された有用な価格又は価値が利用可能であるときであっても、資産からの予想正味キャッシュ・フローの現在価値を使う可能性があるからである。」(IAS 41, B 30, 邦訳 B 1695)。ただし、IASB はなぜ、市場価格がそれほど「生物資産を、信頼性をもって測定すること」(同)ができるのかについては、明確に述べていない。推測となってしまうが、効率的市場仮説、あるいは新古典派経済学への全幅の信頼が根底にあったのかもしれない。あるいは、伝統的な「取引を基礎とした取得原価会計モデル」を全面的に置き換えようとする際、期中の「取引」記録に注目する複式簿記ではなく、新古典派等の「経済学」に依拠しようとしたとも考えられる。あるいは、市場表示価格があり皆がそれを確認できるという、ある種単純な信頼性に依拠するものだったのかもしれない。

こういった一見単純な論理構成は、IAS 第 41 号「農業」の中に随所に見受けられる。それは、生物資産の生物学的変化の説明においても示されているので、次に具体的に見たい。「生物学的変化はいくつかの種類の物理的变化(成長、変性、生産及び生殖)を生じさせるが、いずれも目に見え、測定が可能である。これらの物理的变化のいずれも将来の経済的便益に直接関係している。」(IAS 41, 52, 邦訳 A 1094)。ここには IFRS の、ある種の素朴な実在主義のようなものが垣間見える。例えば、B 15 で取り上げられていた「林業に従事している企業」であれば、当該企業の管理する森林が成長し大きくなったという「物理的变化」を捉えることが重要となるが、このことにリアリティがあるのは森林の物理的变化が「目に見え」るからである。そして、この目に見える物理的变化は、その分上昇した市場評価額によって「測定が可能である」。つまり、生物学的変化は、目に見えるほどリアリティのあるものであるし、変化した生物資産は市場価格で評価できるのだから、会計的にも認識・測定すべき対象なのだと IAS 第 41 号「農業」では主張していることになる。さらに、当該生物学的変化は、期中の取引記録からは把握できないし、過去の取得原価では測定できないのだから、「取引を基礎とした取得原価会計モデル」は否定されるべき会計モデルと位置づけられ、「現在の公正価値を用いて生物学的成長を認識し測定するモデル」の会計、つまり全面公正価値会計が望ましい会計モデルとして推奨されることになるのである。

さらに、IAS 第 41 号「農業」では次のように言う。「生物資産を売却コスト控除後の公正価値で当初認識すること及び生物資産の売却コスト控除後の公正価値の変動により生じる利得又は損失は、発生した期の純損益に含めなければならない。」(IAS 41, 26, 邦訳 A 1091)。これは例えば、森林が成長した分の市場評価額上昇分こそ、その森林を管理する林業企業の利益だとする考え方である。この考え方を次で図表 4 として示し、さらに貸借複記処理もあわせて示す。

図表4 「現在の公正価値を用いて生物学的成長を認識し測定するモデル」の会計の図示と貸借複記処理



以上の展開は、「資産の増加が収益」という資産負債アプローチを端的に示すものとなっていよう。注意を要すると思われるのは、この「資産の増加が収益」という考え方は、ストックの全体差額が結果的にフローになるということを意味しているのであり、期中のフローを取引記録によりその時々把握・確認するという複式簿記が本来有していると考えられる機能を前提とするものではないということである。言い換えれば、期中取引記録によって確認・検証される微細なストック変動をその都度フローに変換する複式簿記という処理技術を、IAS第41号「農業」では必要とはしていないということである。IAS第41号「農業」では否定しようとする「取引を基礎とした取得原価会計モデル」においては、その基礎にあったはずの複式簿記の本質を、「現在の公正価値を用いて生物学的成長を認識し測定するモデル」では必要としていないのである。後者の全面公正価値会計モデルにおいては、期中の取引記録は必要とされず、期末における生物資産および農産物の市場評価額（それが分からなければ割引現在価値）さえ分かれば良いことになる。その増分が利益であることを意味する図表4における貸借複記処理は、「資産の増加が収益」という資産負債アプローチの考え方を端的に示したものに他ならず、本来の意味における複式簿記が拡張したものとは異なると考えられる。

さらに重要なのは、本来の意味における複式簿記では、収益というフローと費用というフローをそれぞれ集計し、その「差」を利益として捉えてきたが、上記貸借複記処理では、利益（純損

益)の実質が資産の増加、つまり森林の成長分として捉えられている。かような捉え方は、一般的・直感的には分かりやすいものであるかもしれないが、簿記会計的に見て大いなる疑問を感じざるを得ない。

前記図表4で示されるIAS第41号「農業」の基本的な考え方には、さらなる疑問・疑念がある。そこでは、生物資産の生物学的変化が、「生物資産の公正価値の変動」に「最もよく」反映されることを前提としている。しかしながら、本当にそうなのだろうか。例えば、生物資産として天然のゴムの木を想定するとして、ゴムの木は大きくなっているのに、天然ゴムの市況悪化の影響から、市場価格が下落したらどうなるのであろうか。先にも指摘したが、IAS第41号「農業」全体に関わる問題として、会計の中心課題である「測定」に対し、市場価格を中心とする公正価値に全幅の信頼を置き過ぎているように感じられるのである。私見によれば、それは「信頼」の域を超え、「信念」のレベルに達しているように思えるほどである。行き過ぎた公正価値会計が、一体何を生んでしまうのか。次の岩井氏の警鐘を聞こう。

「このままずっと公正価値評価の領域を拡大していくとどうなるでしょうか？ 最終的には、会社の将来キャッシュフローにプラスに貢献する資源をすべて資産として貸借対照表に計上し、将来キャッシュフローにマイナスに貢献する債務をすべて負債として貸借対照表に計上し、どちらも公正価値評価することになります。このとき、貸借対照表の資産と負債の差である純資産は、会社が保有している将来キャッシュフローを生み出す能力の総体を示すことになるはずで、それは、『企業価値』そのものです。貸借対照表によって『企業価値』を示すこと、それが、IFRSの会計観をつきつめたときの到達点なのです（そうした方向性がいかに実現不可能な、荒唐無稽な結論に至るかは次章で詳しく述べます）。」（岩井・佐藤 2011, 62）。

全面公正価値会計は、「実現不可能な、荒唐無稽な結論に至る」可能性が高いわけだが、その理由の一つとして、全面公正価値会計つまりIAS第41号「農業」が目指す会計モデルでは、期中取引記録に基づくフロー損益計算が、つまりそれまで複式簿記がその本質としてきたものが、全くもって不要とされることも指摘しておきたい。つまり、「ポスト産業資本主義 (④)」類型における複式簿記は、その前提および目的を、「予想に基づく財産表示」へと変化させざるを得ないのである。そして、IAS第41号「農業」が目指す全面公正価値会計は、当該類型においてこそ出現したと考えられるが、それは既述のように、これまで複式簿記がその本質としてきた「記録に基づく損益計算」と、異質な前提に基づき異質な目的を有していることに注目する必要がある。

## Ⅵ おわりに —21世紀にも光は射すのか？—

かつてA. C. リトルトン<sup>1)</sup>は、簿記会計の発展を次のように言い表した。「光ははじめ十五世紀に、次いで十九世紀に射したのである。十五世紀の商業と貿易の急速な発達にせまられて、人は帳簿記入を複式簿記に発達せしめた。時うつって十九世紀にいたるや当時の商業と工業の飛躍的

な前進にせまれて、人は複式簿記を会計に発達せしめたのであった。」(片野訳 1979, 498-499)。当該言説は、本論稿でこれまで考察してきた類型で言えば、「商業資本主義 (②)」類型および「産業資本主義 (③)」類型の時代についてであった。両類型においては、複式簿記の前提・目的は、「記録に基づく損益計算」であったことになる。そして特に「産業資本主義 (③)」類型において複式簿記を主に使用したのは、出資分配関係のある企業であった。ということは、出資分配関係のある企業が、記録に基づいて当該企業の損益を計算するために複式簿記という記帳技術を使うことが、複式簿記および複式簿記に基づく会計が最も輝いた時代であったということが言い得るだろう。それは、「正確で検証可能な信頼できる配当可能実現利益を計算するというそれまで(巨大で近代的な株式会社が次々誕生する前—戸田)の会計の主目的」(渡邊 2016, 78)を、「取引を記録しその記録にもとづいて利益を計算する」(渡邊 2016, 45)ことを本質とする複式簿記により達成するという、言わば幸せな時代であったのかもしれない。

しかしながら、「ポスト産業資本主義 (④)」類型およびその時代には、複式簿記は難しい立場におかれていると思われる。当該類型および時代(21世紀)では、会計の目的については「意思決定有用性」が求められ、勢い財務諸表を作成するシステムを担う複式簿記に対しても、意思決定に役立つ将来キャッシュフロー獲得情報が財務諸表へ、特に貸借対照表へ計上されることが求められることになる。しかもその情報の測定には、従来のような過去の取得原価ではなく、現在の市場価格や将来の予想に基づく割引現在価値が求められる。これらの測定値は、複式簿記が過去連綿とその対象・前提としてきた期中の取引「記録」を不要とし、期末の一時点評価で事足りるものである。複式簿記は、これまで受取ないし支払対価をもって、かなりの部分の測定をも担ってきたと考えられる。しかし、IFRSの勢力が増す「ポスト産業資本主義 (④)」類型およびその時代には、測定は適当なモデル(例えばブラック・ショールズモデル)や外部組織(例えばアクチュアリー団体)により行われ、複式簿記が担うことが求められるのは、そこから伝えられた予測値をどのような借方・貸方勘定科目に振り分け、財務諸表(特に貸借対照表)へ大過なく計上していくことだけなのかもしれない。

ここでつい自問したくなるのである。むしろ複式簿記は、ある種の技術であることは確かであるが、その技術には、歴史的に普遍の本質というものは一切ないのであろうか？ 複式簿記は、会計の目的が変化すれば、その目的に沿うものを、ただ受け入れるだけの「無味乾燥な箱」であっていいのであろうか？ それに、もし変化した会計の目的が、「実現不可能な、荒唐無稽な結論に至る」可能性が高いとき、その目的にただやみくもに沿っているだけでは、複式簿記やそのシステムが生み出すものが「荒唐無稽な結論に至る」危惧は果たしてないのだろうか？ 確かにリトルトンの言うように、「光ははじめ十五世紀に、次いで十九世紀に射した」。それに次いで21世紀にも簿記会計に、特に複式簿記に光は射すのであろうか？

難しいのは、(複式)簿記というのは現在進行形の実務であるため、新たな動きを全て拒否して過去の栄光にのみすがるわけにもいかないし、かといって、目の前に次々と迫る新たな要求を

無批判にただ受容しては、簿記自体の将来が危うくなってしまうのではないかという危機が拭い去れないという、ジレンマを抱えざるを得ないことにある。しかし、こういったジレンマや現代の簿記会計学が抱える難題から抜け出せる途・選択肢はどこかにきっとあるはずである<sup>注4)</sup>。そして混迷を極める問題を考える際の有力な途は、過去の歴史に学ぶことである。本論稿では、岩井氏の分類による資本主義の類型を手掛かりとして、そこに農業簿記研究から得た知見を対比させることで、まずは既述のような複式簿記に対する将来的な危機を確認すると共に、できればその危機に対する示唆をも得ようとした試論であった。不完全・不十分さについては、執筆者本人が最も自覚するものである。本研究ノートに対する読者諸氏からの批判を頂いた後、さらなる考察に臨むことを誓って、一旦筆をおくこととする。

#### 注

- 1) フィンテックと並び現在注目されているのが、「IoT」や「インダストリー4.0」である。21世紀の現代におけるモノづくりの新潮流は、「IoT（モノのインターネット化）」を軸とする「インダストリー4.0」と称されるシステムであるといわれている。このシステムは、その有効性発揮のためには、「あらゆる装置を結びつける通信プロトコルを国際的に統一する必要がある」（日本経済新聞 2016.3.9, 32面）。対して、20世紀の大量生産システムでは、工場内のモノの移動を支える物的なプロトコルはコンベアーであったが、支出額を配分していく価値（正確には価格）計算プロトコルこそ「複式簿記」であったと捉えることもできるのではないだろうか。
- 2) ただし、渡邊氏によると、口別損益計算と期間損益計算（正確には「先駆的期間損益計算」）は同時期に出現しているとのことである（渡邊 2016, 22）。本論稿は、その事実には口をはさむものではないが、渡邊氏も指摘しているように、期間損益計算は出資分配関係のある組織にこそ求められるものである（渡邊 2016, 19）。したがって本論稿では、商人による口別損益計算を商業資本主義類型における複式簿記活用の典型として扱い、企業組織による期間損益計算、特に工業簿記を、産業資本主義類型における複式簿記活用の典型として扱っている。
- 3) ここで「簿記的発想」というのは、まず増加と減少を記録し、次いでその増減記録から計算上の残高を算定し、当該計算上の残高を実際の残高と比較することで、財産管理に役立てるような発想を指している（戸田編 2014, 247）。このような発想は、例えば農業管理等に有効に使用できると考えられる。
- 4) 複式簿記システムは、連携関係にある貸借対照表と損益計算書とを全て過不足なく作成し続ける必要があるのだろうか。例えば、辻山氏は次のように言う。「…場合によっては時価による貸借対照表の開示は財産目録で足りる可能性がある。このように、フローモデルの主産物である損益計算書と副産物である貸借対照表（原価の繰越表）と、ストックモデルの主産物である貸借対照表と副産物である包括利益計算書とを、切り離して独立に作成することが、現代会計の混迷から抜け出せる今後の有力な選択肢になりうるだろう。」（辻山編 2015, 31）。つまり、非連携（ノンアーティキュレーション）という、これまでの常識とは異なった考え方も、選択肢となりうるのである。

#### 参考文献

- IFRS財団編、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『2014国際財務報告基準（IFRS）PART A（概念フレームワーク及び要求事項）』（2014年1月1日現在で公表されている基準書等）。本論稿では邦訳Aとする。
- IFRS財団編、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『2014国際財務報告基準



(IFRS) PART B (付属文書)』(2014年1月1日現在で公表されている基準書等)。本論稿では邦訳Bとする。

岩井克人 (2010) 『資本主義を語る』(第9刷), 筑摩文庫。

岩井克人 (2011) 『二十一世紀の資本主義論』(第四刷), ちくま学芸文庫。

岩井克人・佐藤孝弘 (2011) 『IFRSに異議あり 国際会計基準の品質を問う』(二刷), 日経プレミアシリーズ。

片野一郎訳 (1979) 『リトルトン会計発達史 (増補版)』(増補2版), 同文館。

小南裕之 (2009) 「農業簿記の実務と課題」『日本簿記学会年報』第24号 (2009年7月), 27-33頁。

辻山栄子編 (2015) 『IFRSの会計思考 過去・現在そして未来への展望』(第1版第1刷), 中央経済社。

テアー, アルブレヒト (Albrecht Daniel Thaer) (2007), 相川哲夫訳『合理的農業の原理 (Grundsätze der rationellen Landwirtschaft) (上巻)』(第1刷), 農山漁村文化協会 (農文協)。原著は1809年から1812年にかけてドイツで刊行されている。なお, 本論稿において引用する際は, 相川訳を「邦訳」と記している。

戸田龍介 (2015) 「日本における農業簿記の研究(9)―JA北海道中央会・小南裕之氏へのヒアリング調査―」『商経論叢』第51巻第1号 (2015年10月), 89-110頁。

戸田龍介編 (2014) 『農業発展に向けた簿記の役割―農業者のモデル別分析と提言―』(第1版第1刷), 中央経済社。

日本経済新聞 2016年1月3日, 3月9日。

坂内久 (2006) 『総合農協の構造と採算問題』(第1刷), 日本経済評論社。

渡邊泉 (2016) 『帳簿が語る歴史の真実』(初版), 同文館。